



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720093/2010-22
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.885 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), de fls. 1 a 6, cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao terceiro trimestre de 2005, no valor de R\$ 4.044.559,08.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 172 a 182, ao primeiro PER/DCOMP foram anexados outros que aproveitaram o mesmo crédito e declararam compensação com débitos diversos.

Como os créditos relativos aos meses de julho e agosto de 2005 já foram analisados nos processos nºs 13888.002988/2005-78 e 13888.003279/2005-18, respectivamente, no presente apenas foi analisado o referente a setembro/2005.

O procedimento de auditoria dos créditos alegados, realizado pela DRF Bauru, foi relatado no citado termo de verificação, tendo a fiscalização apurado o direito creditório (conforme novo DACON, anexado às fls. 158 a 171), especificado na planilha de fl. 181, que segue reproduzida (em R\$):

Pautado nos limites impostos pela legislação de regência, especialmente a Lei nº 10.833/2003 e IN SRF nº 404, de 2004, a autoridade fiscal especificou as glosas efetuadas, cujo creditamento não estava autorizado pela referida legislação. Neste sentido, oportuno transcrever o entendimento esposado pela autoridade:

...consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na **fabricação** do açúcar e dos outros produtos não cumulativos, como o álcool industrial.

Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem o critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção de álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Com suporte nesse entendimento, a fiscalização procedeu a glosa de créditos relativos a despesas/custos com aquisições de BENS e SERVIÇOS que não estavam abrangidos pelo permissivo legal (definição de INSUMOS), relacionadas nas planilhas de fls. 86/101.

Assim sendo, foram objeto de glosas os "centros de custos" ligados às ÁREAS ADMINISTRATIVAS, assim como a ARMAZÉNS não relacionados a "gastos da empresa pagos a outra pessoa jurídica nas operações de venda" (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), e também a DESPESAS COM ENSACAMENTOS, uma vez constatado que "a empresa não utiliza as chamadas EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as EMBALAGENS DE TRANSPORTE" (art. 8º, I, b c/ § 4º, I, a da IN 404/2004).

Observou a fiscalização que também foram procedidas glosas relativas a DESPESAS COM TRANSPORTE que não correspondiam a operações de vendas do produto industrializado ou de aquisição de insumos não identificados (art. 8º, I, b c/ § 4º, I, a da IN 404/2004).

O relatório fiscal relacionou os "CENTROS DE CUSTO" AGRÍCOLAS que foram objetos de glosas, "por não se enquadrarem no conceito de insumo da IN 404/2004".

Quanto aos créditos relacionados ao ATIVO IMOBILIZADO, a auditoria fiscal apenas considerou aqueles gastos com DEPRECIAÇÃO dos bens "intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento", e que tenham sido adquiridos após 01/05/2004, "conforme disposto no art. 31, CAPUT e § 1º da Lei 10.865/2004".

Às folhas 86/101 também foram relacionadas glosas em diversos centros de custo, porquanto apesar de os centros serem ligados à produção, os bens e serviços incluídos nessas contas não atendem ao conceito de insumo considerado pela fiscalização.

Com fundamento no que dispõe o art. 3º, inc. IV, da Lei nº 10.833/2003, foram procedidas glosas de créditos relativos a despesas de ALUGUÉIS DE VEÍCULOS e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA (PJ e PF).

Foram também procedidas glosas de créditos relativos a DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, referentes a "devolução de vendas do ativo permanente entre unidades do contribuinte", além de "valores informados como sendo de IPI e ICMS substituto tributário", que não tinham "respaldo nos arquivos magnéticos das notas fiscais de saída".

Por fim, a auditoria fiscal procedeu alterações no RATEIO entre receitas não cumulativa e cumulativa, em face da constatação de indevidas inclusões, no cômputo das receitas não-cumulativas, de RECEITAS FINANCEIRAS (sujeitas à alíquota zero), de REVENDA DE ÓLEO DIESEL (sujeitas à tributação monofásica) e de REVENDA DE FERTILIZANTES (isentos).

Em razão destas constatações, as autoridades fiscais decidiram, por meio do despacho decisório de fls. 211/214, homologar as compensações até o limite do crédito apurado pela fiscalização, no valor de R\$ 258.753,69, e não homologar as demais compensações declaradas.

Cientificada dos despachos acima e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 246/262, alegando, em resumo, o seguinte:

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

- a) "a **NÃO-CUMULATIVIDADE** da Cofins não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI", uma vez que a primeira "tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833/2003)". Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS/Cofins "aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos". É essa a lição da melhor doutrina;
- b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições "não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito". E, "como é de ampla sabença, o termo **INSUMOS**, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional -e até no estrangeiro (**INPUT**, em inglês) isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, **matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica**, etc";
- c) entretanto, a Receita Federal, "a pretexto de **INTERPRETAR** e **APLICAR** a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de **INSUMOS** nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04". Esta restrição representa "manifesto **vício de ilegalidade**". O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;
- d) nestes termos, "afigura-se **completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante**, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora";
- e) especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto "tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal". Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;
- f) o mesmo vale em relação "aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial", assim como "ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização". Portanto, "sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar". E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de Cofins. Isto porque, "consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo";
- g) "no item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo- produtivo";
- h) são também indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. "Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**";
- i) "não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa";

- j) quanto às glosas associadas às despesas de depreciação do ativo imobilizado, "não fez uma adequada análise a fiscalização do que ocorreu em cada uma das situações mencionadas", não bastando "observar simplesmente números de contas contábeis e concluir apressadamente pela glosa de créditos". Mais que isto, "necessário se faz verificar a atividade da Impugnante e os fatos efetivamente ocorridos". Se isto for feito, verificar-se-á que "todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante, e como tal integram os custos de aquisição e fabricação devem gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;
- k) igualmente não pode a impugnante se resignar com a glosa alusiva as despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas-fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem". Isto porque "não há nenhuma dúvida de que as despesas relativas ao embarque dos produtos no porto englobam o custo do frete na operação de venda". Assim também ocorre com as despesas com estadias, "as quais, como sabido, referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria no terminal portuário". Ainda neste ponto, "igualmente não há como se conformar com a glosa alusiva as despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, como acima elucidado";
- l) "no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado". É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um "prédio rústico", como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN;
- m) "não deve prosperar a indevida glosa dos créditos dos veículos utilizados pela recorrente, na medida em que também estão vinculados ao seu processo produtivo, com o transporte de cana (caminhões) e locomoção de funcionários do setor agrícola nas lavouras de cana-de-açúcar. Destarte, deve prevalecer um conceito mais amplo de equipamentos e máquinas, de modo a abranger também os veículos utilizados no processo de produção agroindustrial";
- n) por fim, quanto às glosas relativas ao recálculo do rateio de receitas, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 garante o direito de manutenção dos créditos "mesmo quando as saídas subseqüentes sejam isentas, com alíquota zero ou não incidência". Ademais, o art. 16 da Lei nº 11.116/05 criou a possibilidade de ressarcimento dos créditos referidos no comando legal anteriormente reportado.

Ato contínuo, a DRJ – RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Cofins não-cumulativa incidente em suas aquisições

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS.

A lei apenas autoriza créditos da Cofins não-cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando, assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação quanto às preliminares e mérito, visando reformar a decisão da primeira instância.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa, com compensações atreladas, referente ao 3º trimestre/2005, no qual a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente o crédito em função da glosa parcial dos créditos de COFINS referentes ao mercado externo que foram utilizados pela RECORRENTE no período para promover a compensação das contribuições devidas, por entender que apenas geram direito

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

ao crédito os materiais e serviços utilizados diretamente na produção ou fabricação do contribuinte.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no setor sucroalcooleiro, que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar).

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar algumas situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesse passo, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

No que concerne ao critério de rateio utilizado pela Fiscalização no lançamento, a Recorrente aduz que não se utilizou dos métodos de rateio previstos na Lei nº 10.833/03, uma vez que esses são apenas aplicáveis aos custos, despesas e encargos comuns.

Quando é passível a distinção dos custos, como no presente caso, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Afirma que a empresa utiliza a apropriação direta de créditos, ao passo que documenta no Livro de Produção Diária (LPD) a quantidade exata dos insumos adquiridos (cana de açúcar) destinados à produção de açúcar (receitas sujeitas a não-cumulatividade da contribuição) e a produção de álcool (receitas sujeitas ao regime cumulativo), em consonância como disposto na Nota Cosit nº 42/2009.

Quanto a esse tema, entendo que se faz necessário que a Autoridade Fiscal se pronuncie se os controles contábeis e fiscais da empresa são hábeis para propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 3º trimestre de 2005:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo/memorial com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa (fases agrícola e industrial), nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações; Bem como, informar em quais bens do imobilizado houve gastos com manutenção (partes, peças, serviços de manutenção, etc) e se a aplicação desses gastos com manutenção causaram o aumento de vida útil do bem superior a um ano.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.885 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720093/2010-22

apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

4.Por meio da análise, informar se a empresa possui um sistema de custos integrado com a contabilidade capaz de propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente. Em caso positivo, deve ser refeito o cálculo dos créditos com base nessa conclusão.

5.Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011; e

6. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo